

中国企業会計の研究

早稲田大学

博士（商学）学位申請論文

概要書

大島 正克

2004 年 9 月

概要書目次

1.	本論文の主旨	1
2.	本論文の構成	5
3.	本論文の概要	15
4.	付記事項	28

1、 本論文の主旨

近年の中国の経済発展は目覚ましい。日本との関係で見れば、それは脅威でもあり、また頼もしいパートナーの出現でもある。しかしながら、日本と中国との関係は、周知の如く、今更始まった訳ではない。そんなに遠く遡るつもりはないが、少なくとも、アヘン戦争以降、日中関係は、強い関心と協力・競争・利害の中にあった。アヘン戦争で清国が敗れるという衝撃によって、日本は開国と西欧化の道を選んだとされ、その事実によって、日本が中国に先がけて、欧米の会計を導入（本論文の用語でいえば会計技法の国際移転）することにもなった。当時の清朝や建国間もない中華民国から、多くの留学生が日本に留学し、日本にとっても定着して間もない欧米の会計や会計学を学び、帰国後中国国内の会計制度改革に寄与していった。また日本からも、実務家や学者が当時の中国に赴き、日本経由の欧米の会計の定着化をサポートした。日中戦争と国共内戦を経て、中国会計は、中国大陆における中華人民共和国の会計と台湾における中華民国の会計に分かれていった。この分流は、企業会計の観点からも、異質で大きな2つの流れを生み出した。社会主義の下での会計と資本主義の下での会計である。1971年の中華人民共和国の国連加盟と中華民国（以下台湾）の国連脱退を境に、政治的な関係は台湾に不利に作用したが、台湾は、経済面においては、アジア NIES の1地域、すなわち、四小龍の1つに挙げられるまでに、国際的にもそのプレゼンスを上げていった。会計の分野においても、経済の国際化に適合すべく、その国際化を図り、アメリカの会計および国際会計基準(IAS や IFES)を熱心に学んでいった。他方、中華人民共和国の会計は、1978年以降、改革開放の時代を迎え、再び資本主義的要素を加えるようになっていった。この資本主義的要素を加えた企業会計の再スタートに際しても、日本の会計学者や実務家の協力があつた。さらに中華人民共和国の経済が国際的にもその重要性を増すに従い、中華人民共和国も企業会計を国際的にも受け入れられる内容へと転換することに迫られていった。中華人民共和国の企業会計も、会計の分野において、アメリカの会計および国際会計基準(IAS や IFRS)を熱心に学ぶことになった。かくして2001年11月、中華人民共和国と台湾の両国は共にWTOに加盟し、グローバル市場に出て行つたが、異なった道を歩んできた2つの企業会計も、この段階に至り、再び同じ道を歩み始めた。日本もまた既に国際経済の世界では第二位の地位にあり、経済面のみならず企業会計面においても、中国に対し十分協力できる立場にある。

本論文は、以上のような中国企業会計に対し「包括的」にアプローチすることによって、

中国企業会計の特質を抽出することを最終的な目的としている。この「包括的」という用語の中には、以下のような内容を含めている。すなわち、①これまでの中国企業会計の研究では、中華人民共和国と台湾（中華民国）とを個々に論じていたが、本論文では、中華人民共和国と台湾の両者を含めてアプローチしている。②これまでの研究では、中華人民共和国の建国以来の、あるいは改革開放の時代以降の、中華人民共和国の企業会計制度について論じるものが大半であったが、本論文では、中国の企業会計の萌芽期である国民革命期における企業会計制度から現代までをアプローチしている。③これまでの研究では、企業会計制度に関する研究が中心であったが、本論文では、管理会計や環境会計の分野までも含めてアプローチしている。④以上の①、②、③が縦の糸とするならば、横の糸として、「会計技法の移転」あるいは「会計技法の継受」という観点からアプローチしている。なお、ここでいう会計技法とは、会計技術の個々やその単なる集合体をいうのではなく、会計技術を形成する概念や理論を含む集合体として捉えている。

以上の「包括的」なアプローチから、具体的には以下のプロセスを経由して、中国企業会計の特質の抽出を試みている。すなわち、

① 企業会計制度のアプローチによって、中国の企業会計制度の流れ、すなわち、企業会計の継受の道筋を明らかにすることである。まず中国企業会計の源流としての中国会計の萌芽期を探究している。序章で、「中国国民革命期における中華民国近代企業会計制度の生成と発展」について検討している。その後、国民革命期の企業会計制度は、台湾の中華民国政府に受け継がれ、台湾の企業会計制度の中に脈々と流れていくことになるが、この中華民国近代企業会計制度の継受としての台湾での企業会計については、第5章で、「台湾における企業会計制度の生成と発展」にて検討している。他方、中国大陆での企業会計の継受については、第3章で、「改革開放の時代における企業会計制度の復活と発展」として捉え検討している。換言すれば、中華人民共和国の企業会計制度は、社会主義革命を機に、国民革命期の企業会計制度と決別し、計画経済下の企業会計としての「一国一企業」の会計制度を出現させたが、改革開放の時代を迎え、その改革開放の政策の中に、過去の蓄積としての国民革命期の企業会計制度が復活した、と捉えることによって、中国企業会計制度の、断絶の後の継受という道筋を明らかにしている。

中華人民共和国と台湾の企業会計制度は、国民革命期の企業会計制度という同一のルーツを持ちながら、一方の台湾では、それを継続させながら継受した。他方の中華人民共和国では、約 30 年間の断絶の後、改革開放の時代になって再び継受の道筋を切り開いた。

さらに、その2つの流れの企業会計制度は、国際化の波の中で、両者とも国際的にも通用する会計技法の導入（国際移転）（具体的には、IAS、IFRS、FASB 等）を図り、再び合流しようとしている、ということを観察している。台湾では「商業会計法」を、そして中華人民共和国では「会計法」を、頂点とした企業会計制度の性急なまでのキャッチアップを図り、内容はともかくとして形式的には、国際的な制度と類似的な制度を作り上げてきた。すなわち、資本主義先進諸国では、法律ではなく、アカウンタビリティ概念に基づく企業報告制度に支えられた企業会計制度が自明の理のように機能しているが、中国の企業会計制度は厳格な法律に基づく制度であるところに大きな違いがある。以上の検証から、中国企業会計制度の特質として、中華人民共和国、台湾共に、「会計制度・技法のキャッチアップが速いこと」「アカウンタビリティ概念が欠如していること」が抽出されている。また、そうした「会計制度・技法のキャッチアップが速いこと」を可能とした基盤に、管理会計制度が充実していたこと、所謂「管理会計の財務会計化」を上げている。

② 管理会計のアプローチによって、中華人民共和国と台湾とでは、管理会計の生成と発展が大きく異なっているが、その中にも中国全体で共通する特質があるか否か、を検討している。

中華人民共和国の場合、その建国期からの企業会計制度は、社会主義計画経済下の企業会計制度、すなわち「一国一企業」の会計制度＝責任会計制度として生成発展してきたことに大きな特徴を持つが、そのプロセスを第1章で、「中国的責任会計の生成と発展」として考察している。特に1949年から1978年までは、責任会計は中華人民共和国国内では企業会計制度でもあった。さらに資本主義諸国の責任会計とは異なるということから「中国的」という冠を付けているが、その「中国的特色」を検証する目的から、第2章で、「中国野の管理会計における中国的特色を形成する基礎的要素」として、7要素を検討している。

台湾の管理会計については、管理会計技法の国際移転が、台湾とアメリカの間で明瞭に観察されることから、第6章では、「台湾における管理会計の理論と実践」の検証において、理論が実務に先行し管理会計の不適合性が生じるという管理会計技法受入国特有の「逆レバンス・ロスト」現象という考え方を提示し、その考え方に基づいて考察している。さらに第7章の「台湾におけるバランスト・スコアカードの導入と現状」において、管理会計技法の受入国である日本と台湾との比較検討を、バランスト・スコアカード（BSC；平衡計分卡）を考察材料に行い、「逆レバンス・ロスト」現象を観察している。

以上、管理会計のアプローチから、台湾における管理会計については、管理会計技法の

国際移転という観点からの検証の結果、一部、管理会計に関しては、台湾は、日本よりも早く、アメリカから管理会計技法を国際移転させている場合もあることを明らかにしている。さらに「逆レバンス・ロスト」問題の解消についても産学協同を実践する等、熱心に取り組んでいることを明らかにしている。中華人民共和国における管理会計については、歴史的な流れから、責任会計だけが突出して充実していること、そしてそれは現在も国有企業の改革に有効であることを指摘している。さらに他の管理会計技法については、テキスト等を見る限り理論的な知識の上では、西側諸国の水準にキャッチアップしていると看做せるが、実務面では、遥かに遅れている状況にある。ただし、「一国一企業」の会計制度としての責任会計制度は、改革開放の時代にあつては、管理会計の、特に責任会計の財務会計化に大きな役割を果たしていることを検討している。

③ 環境会計からのアプローチでは、中華人民共和国も台湾も啓蒙期の段階にあることを明らかにしている。すなわち、中華人民共和国において、環境保全は、国を挙げて取り組む重大な分野であり、「憲法」にまで盛り込まれ、それに基づき、「環境保護法」を頂点として6,000余の環境関連法規による法体系も確立している。環境学も大変盛んであり、環境会計に関する論文も数多く発表されている。しかし、現実の環境は益々悪化の一途を辿っている。環境報告書を公表する企業が、中華人民共和国には存在しなかったのである。日中協力の3E研究院プロジェクトによって、中華人民共和国初の環境報告書が作成・公表された。日本の「環境会計ガイドライン」に基づいた環境報告書であった。以上を第4章の「中国の環境会計」に関する検討において考察し、さらに、何故、未だ環境会計は啓蒙期の段階で止まっているのかを推量している。

他方、第8章では、「台湾の環境会計」を検討している。台湾では、2000年に入ると、政府からの委託という政府主導の下に、環境会計の制度化に向けた2つの大きな研究プロジェクトが実施され、相次いでその報告書が公表された。この2つの報告書は、台湾における環境会計の制度化に向けてのオピニオン・レポートとなっている。一方の報告書については、日本の「環境会計ガイドライン」を十分考慮した内容になっているが、もう一方では全く無視されている。現実には、環境報告書を公表しているサイトは数組織（病院等も含む）でしかなく、台湾という経済規模から見て極端に少ないことを指摘している。

以上の検討から、中華人民共和国にしても、台湾にしても、環境会計への取り組みが十分でないことを明らかにしたが、さらにその原因は、どこにあるかについての考察を行っている。その結果、企業およびステイクホルダー双方の「アカウンタビリティ概念の欠如」

にあるのではなかろうか、と考量している。特に資本主義的な経験が浅い中華人民共和国では、それが当てはまる。説明責任としてのアカウンタビリティ概念は、資本主義社会で長い時間をかけて醸成されてきた会計の基礎概念である。そのアカウンタビリティ概念が未成熟なために環境報告書の作成・報告という行動にまでは至らなかったと、解釈するのが妥当であろうとしている。台湾においては、資本主義社会の経験は十分に積まれているはずだが、環境会計の制度化への動きは遅い。政府主導による環境会計の調査はあるものの、やはり、一般経済社会においてアカウンタビリティ概念が未だ十分には醸成していないために、環境報告書を公開するサイトも数サイトという状況である。企業会計制度のアプローチでも検証し、中国企業会計制度の特性として抽出した「アカウンタビリティ概念の欠如」が、この環境会計のアプローチからも、推量されることを明らかにしている。

以上、中国企業会計についての、①企業会計制度からのアプローチ、②管理会計からのアプローチ、③環境会計からのアプローチ、という3つの「包括的」なアプローチから、中国企業会計の特質として、「会計制度・技法のキャッチアップが速いこと」「アカウンタビリティ概念が欠如していること」「管理会計の財務会計化」という3つの特質を抽出した、という結論を導き出している。

さらに今後の課題としては、それら3つの特質の一層の精緻化と、会計技法の国際移転による日本の貢献について言及している。

2、 本論文の構成

本論文は、序章に続き2部の構成からなる。序章では、中国大陸で中華民国が建国され、他方、中国共産党があるとしながらも、とにかく国民党政権の下に中国がまとまろうとした所謂中国国民革命期を通して、当時の会計事情を検討し、企業会計の変遷を辿ることにより、現在の中国（中華人民共和国）と台湾（中華民国）における企業会計の源流を探ることを試みる。

第I部では、一方の流れである中華人民共和国（以下、中国）の企業会計に焦点を当て、建国時から現代までのその生成と発展を検討する。中国の企業会計制度は、改革開放が提起された1978年以前と以後で大きく異なる。建国時の1949年から1978年までは、社会主義計画経済体制がとられ、その体制の下で、企業会計制度は、政府が企業を経営管理するという「一国一企業」の責任会計システムという形態をとりながら発展してきた。我々では管理会計の分野で取り扱う責任会計システムが、中国では企業会計制度そのものになっ

ている。1978 年から現在は、改革開放の体制がとられている。特に 1992 年以降は、社会主義市場経済体制がとられ、経済社会を見る限りでは、資本主義諸国と変わらない体制となってきた。中国企業会計の研究においても、序章の中華民国の企業会計制度を源流に持つという観点から、1978 年以降の企業会計制度を、約 30 数年を経て復活し、そこを起点に再び発展していると捉え検討する。また建国時からの一貫した企業会計の流れとして、中国における責任会計の生成と発展に焦点を当てる。中国の管理会計の中国的特色について検討し、さらに現代中国における管理会計の現状を検討する。さらに、現代中国においては、環境問題は深刻な問題であることから、中国の環境会計について調査検討し、我国から中国へ環境会計分野における役立ちを検討する。

第Ⅱ部では、もう一方の流れである遷台後の中華民国（以下、台湾）の企業会計に焦点を当て、遷台時前後から現代までのその生成と発展を検討する。台湾の企業会計制度は、政府が一貫しているので、制度的な継続性は保たれている。まず、台湾における企業会計制度の生成と発展を検討する。さらに、台湾の管理会計を検討するに際して、管理会計技法が台湾の実務界にとってレバンス・ロストとなっていないかを検討する。また、バランス・スコアカードを具体例として、管理会計技術移転における我国の場合と台湾の場合と比較考察を行う。さらに、21 世紀を迎え、環境保全と経済発展とを結びつける環境会計について、台湾におけるその取り組み方の現状と制度化への可能性について考察する。

以上から、中国企業会計の特質として、「会計制度・技法のキャッチアップが速いこと」「アカウントビリティ概念が欠如していること」「管理会計の財務会計化」という 3 つの特質の抽出という結論を導き出し、さらに今後の課題について言及している。

本論文の構成は以下の通りである。

序文

目次

序章 中国国民革命期における中華民国近代企業会計制度の生成と発展

第 1 節 はじめに（問題提起）

第 2 節 清朝末期から国民革命期にかけての会計関連事情

(1) Fischer[1927]にみる当時の中国会計事情

(2) 銀行業・鉄道業・交易所業（取引所業）にみる当時の中国会計事情

(3) 公司法(会社法) 関係の諸法規にみる当時の中国会計事情

第3節 国民革命期における企業会計制度

(1) 辛亥革命期から北伐戦争開始期まで：「會計師暫行章程」の時代

(2) 北伐戦争開始期から第二次世界大戦終結期まで：「會計師註冊章程」・「會計師覆驗章程」および「會計師條例」の時代

第4節 おわりに

図表

資料

第I部 中華人民共和国の会計

第1章 中国的責任会計の生成と発展

第1節 はじめに（問題提起）

第2節 国共内戦期（1945～49年）

第3節 社会主義計画経済の時代（1949～78年）

—国営企業の「原価センター」による経営管理の時代—

(1) 社会主義計画経済の成立期（1949～58年）

(2) 毛沢東思潮高揚期（1958～78年）

第4節 改革開放の時代・第一期・放権讓利の時代（1978～92年）

—国営企業の「利益センター」による経営管理の時代—

(1) 「自主権拡大」（利益センター）企業と「責任拡大」（投資センター）企業の区分

(2) 企業内部銀行制度発展の時期（1978～86年）

(3) 経営請負責任制（承包経営責任制）の時期（1987～92年）

第5節 改革開放の時代・第二期・社会主義市場経済の時代（1992年～現在）

—国有企業の「投資センター」による経営管理の時代—

(1) 鄧小平の「南巡講話」の背景と効果

(2) 中国的責任会計の新たな取り組み

(3) 「国営企業」から「国有企業」へ

- (4) 現代企業制度の確立
- (5) 「税利分流」と国有独資会社
- (7) 「抓大放小」方針と株式会社化への準備完了

第6節 おわりに（まとめと今後の課題）

- (1) まとめ
- (2) 今後の課題

図表

資料

第2章 中国の管理会計における中国的特色を形成する基礎的要素

第1節 はじめに（問題提起）

第2節 中国的管理会計実践における基本的要素

- (1) 政府の誘導性
- (2) 企業実践の緊密性
- (3) 管理活動の自発性
- (4) 管理方法の実用性
- (5) 具体的な扱い方の柔軟性
- (6) 発展形式の漸進性
- (7) 文化建設の普及性

第3節 おわりに（まとめと今後の課題）

- (1) まとめ
- (2) 今後の課題

図表

第3章 改革開放の時代における企業会計制度の復活と発展

第1節 はじめに（問題提起）

第2節 改革開放の時代の企業会計制度研究に関する文献レビュー

- (1) 1978年以前の動向
- (2) 1978～84年の動向
- (3) 1984～94年の動向

- (4) 1994～98 年の動向
- (5) 1998 年～現在までの動向
- (6) 文献レビューに対するコメント

第3節 改革開放の時代における経済発展と企業会計制度の復活と発展

- (1) 改革開放の時代の経済の発展区分
- (2) 1978～84 年：公有制を基礎とした計画経済期の会計制度「近代会計制度の基礎作り」
- (3) 1984～89 年：公有制に基づく計画的商品経済期（第1期）の会計制度「会計基本法の制定と監査制度の充実」
- (4) 1989～92 年：公有制に基づく計画的商品経済期（第2期）の会計制度「証券取引所の開設」
- (5) 1992～2001 年：社会主義市場経済期（WTO 加盟前）の会計制度「企業会計制度の統一化と国際化」
- (6) 2001 年～現在：社会主義市場経済期（WTO 加盟後）の会計制度「企業会計制度統一化の完成とボーダレス化」

第4節 現行の企業会計制度

- (1) 現行の企業会計制度の諸法規定
- (2) 会計法（中華人民共和国会計法）
- (3) 企業財務会計報告条例
- (4) 企業会計準則（基本準則、具体準則）
- (5) 企業会計制度（株式会社に対して）
- (6) 企業会計制度（その他の企業に対して）
- (7) 業種別会計制度

第5節 会計プロフェッションの復活と国際化

- (1) 中国の監査（審計）制度の形態
- (2) 会計師事務所の復活
- (3) 注册会计师監査の発展とその国際化
- (4) 中国会計プロフェッションの現状と今後
- (5) 中国注册会计师独立審計準則

第6節 おわりに（まとめと今後の課題）

- (1) 　　まとめ
- (2) 　　今後の課題

図表

資料

第4章 中国の環境会計

第1節 はじめに（問題提起）

第2節 中国における環境会計研究の文献レビュー

- (1) 　　1992年の動向
- (2) 　　1993年の動向
- (3) 　　1994年の動向
- (4) 　　1995年の動向
- (5) 　　1996年の動向
- (6) 　　1997年の動向
- (7) 　　1998年の動向
- (8) 　　1999年の動向
- (9) 　　2000年の動向
- (10) 　　2001年の動向
- (11) 　　2002年の動向
- (12) 　　2003年の動向
- (13) 　　2004年の動向

第3節 中国における環境問題と環境保全対策

- (1) 　　東南アジア共通の環境問題
- (2) 　　中国固有の環境問題
- (3) 　　中国の環境保全対策

第4節 中国における環境会計研究の現状

- (1) 　　3E 研究院プロジェクトの発足と環境会計研究のスタート
- (2) 　　環境会計専門委員会の設立と中国初の環境会計セミナーの開催

第5節 中国における環境会計導入の事例研究

—蘇州横河電表有限公司のケース—

- (1) 蘇州横河電表有限公司の概略
- (2) 横河電機の中国における経営戦略と環境会計導入の経緯
- (3) 蘇州横河電表有限公司の環境方針と環境目標
- (4) 蘇州横河電表有限公司の環境指標と主要環境指標の実績
- (5) 蘇州横河電表有限公司の環境会計

第6節 おわりに（まとめと今後の課題）

- (1) まとめ
- (2) 今後の課題

図表

第II部 台湾の会計

第5章 台湾における企業会計制度の生成と発展

第1節 はじめに（問題提起）

第2節 台湾の企業会計制度研究に関する文献レビュー

- (1) 1970年代の動向
- (2) 1980年代の動向
- (3) 1990年代とそれ以降の動向
- (4) 台湾の会計制度研究に関する文献レビューに対するコメント

第3節 台湾における経済発展と企業会計制度の整備・国際化

- (1) 台湾経済の発展区分
- (2) 1940年半ば～50年代：大陸から台湾へ「会計基準の基礎作り」
- (3) 1960年代：輸入代替工業化から輸出志向工業化へ「株式市場の創設から活用へ」
- (4) 1970年代：重化学工業化「会計環境の国際化への助走と停滞」
- (5) 1980年代：重化学工業からハイテク産業へ「会計環境の国際化」
- (6) 1990年代：アジア太平洋オペレーション・センターに向けて「会計環境の高度化」
- (7) 2000年代：WTO加盟国として「会計環境のボーダレス化」

第4節 台湾における現行の企業会計制度

- (1) 現行の企業会計制度の諸規定・基準の分類
- (2) 商業会計法（商業會計法）
- (3) 証券取引法（證券交易法）
- (4) 会社法（公司法）
- (5) 法人税法（所得税法）
- (6) 商業通用会計制度規範（商業通用會計制度規範）

第5節 台湾における会計プロフェッションの国際化への対応

- (1) 中華民国会計士協会全国連合会〔中華民國會計師公會全國聯合會（NFCPAA）〕の活動
- (2) 財団法人中華民国会計研究發展基金会〔財團法人中華民國會計研究發展金會（ARDF）〕の活動
- (3) 台湾の財務会計準則委員会トライアングル体制の確立
- (4) 台湾の財務会計準則委員会トライアングル体制と FASB トライアングル体制の比較

第6節 台湾の財務会計基準（財務会計準則公報）の国際財務報告基準(IFRSs)への調和化

- (1) 台湾の会計基準の国際的調和化の尺度を国際財務報告基準(IFRSs)に求める理由
- (2) 国際財務報告基準(IFRSs)と台湾の財務会計基準（財務会計準則公報）との対応と比較

第7節 おわりに（まとめと今後の課題）

- (1) まとめ
- (2) 今後の課題

図表
資料

第6章 台湾における管理会計の理論と実践

第1節 はじめに（問題提起）

第2節 管理会計技法の国際移転ルートとそのフレームワークの検討

- (1) 管理会計技法と管理会計との関係

(2) 管理会計技法の国際移転ルート：先進国対先進国の場合

(3) 管理会計技法の国際移転ルート：先進国対途上国の場合

第3節 アメリカから台湾への管理会計技法の移転とその移転媒体の検討

(1) 台湾における管理会計テキストによる管理会計技法の分析

(2) 台湾における会計学担当教授・研究者の博士号 (Ph.D) の状況

第4節 台湾における管理会計技法の現状とその分析

(1) 台湾における管理会計技法適用の分類と採用調査の結果分析

(2) 台湾における管理会計技法の現状とその分析

第5節 台湾におけるレレバンス・ロストと逆レレバンス・ロストの検証

(1) 先進国における管理会計のレレバンス・ロストとその対処

(2) 台湾における管理会計のレレバンス・ロストと逆レレバンス・ロスト

(3) 実務家と研究教育者による管理会計技法の適用可能性の評価

第6節 台湾における管理会計のレレバンス・ロストと逆レレバンス・ロストの改善の 試み

(1) 中華民国管理会計学会の設立とその活動

(2) 『会計研究月刊』等による管理会計の啓蒙と普及

第7節 おわりに

図表

第7章 台湾におけるバランスト・スコアカードの導入と現状

—日本と台湾との比較を中心に—

第1節 はじめに (問題提起)

第2節 Kaplan と Norton のバランスト・スコアカードの日本と台湾への伝播

(1) Kaplan と Norton の BSC に関する著作

(2) BSC の定義、4つの視点、および適用範囲

(3) BSC の呼称

第3節 日本および台湾の研究教育界におけるバランスト・スコアカードの導入

(1) 1992～94年にかけての日本の状況

(2) 1996～97年にかけての台湾の状況

(3) 1997～98年にかけての日本の状況

- (4) 1998～2000 年にかけての台湾の状況
- (5) 2000～02 年にかけての日本の状況
- (6) 2001～02 年にかけての台湾の状況
- (7) 2003～04 年にかけての日本の状況
- (8) 2003～04 年にかけての台湾の状況

第4節 台湾の実務界におけるバランスト・スコアカードの導入

- (1) 世界の実務界における BSC の普及動向
- (2) 台湾企業における BSC の認識と企業への導入およびその成功可否の調査内容
- (3) 調査対象企業とその回答の検討

第5節 おわりに（まとめと台湾事例の日本への示唆）

- (1) まとめ
- (2) 台湾事例の日本への示唆

図表

資料

第8章 台湾の環境会計

第1節 はじめに（問題提起）

第2節 台湾における環境会計研究の文献レビュー

- (1) 1993 年の動向
- (2) 1994 年の動向
- (3) 1998 年の動向
- (4) 1999 年の動向
- (5) 2000 年の動向
- (6) 2001 年の動向
- (7) 2002 年の動向
- (8) 2003 年の動向
- (9) 文献レビューに対するコメント

第3節 台湾における環境問題と環境保全対策

- (1) 東アジア共通の環境問題

(2) 台湾固有の環境問題

第4節 台湾における環境情報開示規定の検討

- (1) 財務情報における環境情報関連項目の定期的開示項目
- (2) 財務情報における環境情報関連項目の不定期的開示項目
- (3) 台湾における環境情報開示規定の検討に対するコメント

第5節 台湾における環境会計導入の事例研究

—聯華電子 (UMC) のケース—

- (1) 台湾における環境報告書の作成開示状況
- (2) 聯華電子 (UMC) の会社概要と環境政策
- (3) 聯華電子 (UMC) の『2002 企業環境報告書』
- (4) 聯華電子 (UMC) の環境マネジメント
- (5) 聯華電子 (UMC) の環境会計システム
- (6) 聯華電子 (UMC) における環境パフォーマンス指標
- (7) 聯華電子 (UMC) における環境会計システムに対するコメント

第6節 おわりに (まとめと今後の課題)

- (1) まとめ
- (2) 今後の課題—環境会計の制度化に向けて—

図表

終章 本論文の総括と課題

第1節 本論文の総括と結論

第2節 本研究の今後の課題と展望

文献目録

3. 本論文の概要

序章「中国国民革命期における中華民国近代企業会計制度の生成と発展」では、清朝崩壊後、中華民国が建国され、他方に中国共産党があるとしながらも、一応国民党政権の下で中国がまとまろうとした所謂「中国国民革命期」を通して、①当時の会計事情を検討し、

②会計制度の変遷を辿ることによって、現在の中華人民共和国および台湾（中華民国）における会計制度の源流を探索している。

まず、清朝末期から国民革命期にかけての中国の会計事情を知る手掛かりとして、Fischer[1927]による *The Journal of Accountancy* に掲載された“Accounting and Auditing in China”を検討している。続いて、中国に進出していた日本の企業や教育機関で、会計関係の仕事や会計教育・会計研究に携わっていた日本人による論文や報告書等を検討している。特に東亜同文書院の有本邦造教授による一連の著書や論文、東亜同文書院支那研究部の『支那研究』や初期の頃の『會計』等に見出せる論文や報告書は、この時代を知る貴重な資料である。次に、当時の会計制度に関わる諸法律や諸規定等を検討している。

「公司律」（1904年）、「公司條例」（1914年）、「公司法」（1929年）等の公司法（会社法）関係の諸法律や、「會計師暫行章程（會計士暫定規定）」、「會計師註冊章程（會計士登録規定）」（1927年）、「會計師條例（會計士条例）」（1930年）等の會計師（會計士）に関する諸規約、および上海中華民國會計師公會（上海中華民國會計士協會）の「上海中華民國會計師公會章程（上海中華民國會計士協會規則）」等會計師公會（會計士協會）に関する諸規則を検討している。複式簿記の導入や公司法（会社法）の制定に対して、日本からの影響も少なくないことも判明している。

国民革命期における会計制度の変遷については、辛亥革命期から北伐戦争開始期までを「會計師暫行章程」の時代として捉え、時代背景と会計事情（特に會計師の制度）、規定内容、さらに当時の日本の会計プロフェッションの事情との比較検討を行っている。続いて、北伐戦争開始期から第二次世界大戦終結期までを、「會計師註冊章程」・「會計師覆驗章程」および「會計師條例」の時代の時代として捉え検討している。會計師という資格を得るためには、その地の支配政府の許可必要であったこと、さらに「會計師註冊章程」・「會計師覆驗章程」に至っては国民党党员であることまでもが要求されていたこと、會計師公會（會計士協會）の設立地域から南京国民政府の勢力範囲が推測できることについても検討している。

なお、表記上、第1章においては、原語の漢字のイメージを重視しているため、原語を先に出し翻訳をその後の括弧にて示す方法を取っている。さらに頻出する用語については、その後は原語のみとしている。

第1章「中国的責任会計の生成と発展」は、*Accounting Organization and Society*

に、1988年掲載されたSkousen and Yang[1988] “Western Management Accounting and the Economic Reforms of China” が提示する「経営管理システムの分類と会計責任センターの関係」というフレームワークを拠りどころとしながら、所謂中国的責任会計の生成と発展について、筆者ならびに他の論者の見解も各所に盛り込んで考察している。第4章の文献レビューでも検討しているが、日本における中国会計研究には、欧米での研究成果に関する検討がほとんど出てこない。まして管理会計の分野では皆無であるので、そうした研究の未開拓分野を開拓するという試みも入っている。

建国時の1949年から改革開放の時代が始まる1978年までは、「一国一企業」という経済体制であったため、中国における責任会計の生成と発展は、中国における企業会計制度そのものでもあった。この社会主義計画経済の時代では、責任会計を国営企業の「原価センター」による経営管理の時代の会計システムとして捉えている。さらに社会主義計画経済の成立期（1949～58年）と毛沢東思潮高揚期（1958～78年）に区分して検討しているが、いずれの時代も、生産性を上げる方法に苦慮するのである。東西を問わず、いかにして労働者から勤労のインセンティブを引き出すかが問題になるのである。国営企業の損失は国家が補填する仕組みの下では、国家がそのインセンティブを考え出さなければならなかった。その行き着くところが物的インセンティブへの回帰であった。これが改革開放の時代開幕のトリガーともなったのである。

改革開放の時代の第一期を放権譲利の時代（1978～92年）として捉えている。すなわち国営企業においてさまざまな権利を企業自身に委譲し、インセンティブ高揚を試みた時代であり、国営企業は「利益センター」による経営形態へと変化していった。しかし生産性の低下は止まらず、遂に1985年、国営企業は「一国一企業」としての損益分岐点を割り込んでしまうのである。Skousen and Yang.の論文は1988年公表なので、この頃までを対象として the Economic Reforms といっているのであろうが、the Economic Reforms はさらに続いたである。

改革開放の時代の第二期は、社会主義市場経済の時代（1992年～現在）である。国有企業経営形態を「投資センター」による経営管理の時代として捉えている。その行き着くところは、株式会社化であろうが、必ずしもその転換は円滑には進まず、現在も国有企業改革は続いている。したがって中国的特色としての中国的責任会計の研究が、依然必要とされているのである。最近設立された国家会計学院における二大役割の1つに、「国有企業改革のために国有企業管理者は財務管理を修得すること」が挙げられていることから見て、

未だ、国有企業の「投資センター」としての役割は十分には果たされてはいないといえる。

第2章「中国の管理会計における中国的特色を形成する基礎的要素」では、馮巧根[2001]「管理会計の中国的特色論」をベースに、概念的な意味で「中国的特色」とは何かを主眼に置いて検討している。本論文では、特に管理会計の分野に重点を置くことに1つの目標を置いているので、中国の管理会計を研究するに当たり、まず、中国における管理会計の特色、所謂「中国的特色」について考察する必要があった。すなわち、1949～78年における中国企業は、その大半が国営企業であり、またイデオロギー上の理由から管理会計という用語もない状態であったが、しかし、第1章で検討した責任会計に見られるようにそれを機能とする会計システムは存在していた。1978年末以降の改革開放政策により、西側諸国から経営管理の概念と技術が導入され、管理会計も中国の従来のシステムの中に取り込まれ、「中国的特色」を形成するに至った。馮[2001]では、中国の管理会計実践における中国的特色を形成する基本的要素として、①政府の誘導性、②企業実践の緊密性、③管理活動の自発性、④管理方法の実用性、⑤具体的な扱い方の柔軟性、⑥発展形式の漸進性、⑦文化建設の普及性、という7要素を挙げている。それら7要素を検討するに際しては、筆者なりの観点と、他の論者の見解を十分に盛り込みながら、中国の管理会計実践における中国的特色を形成する基本的要素の内容を、明らかにしている。

中国会計学会は、1999年3月に「中国の特色的会計理論と方法システム」専門研究グループを組織し、同年9月にそのシンポジウムも開催した。研究対象の多くは財務会計領域であったが、管理会計領域に属するものも多少はあった。何れにしても「中国的特色を持つ（中国特色的）」という表題に見られるように、これらは中国会計学会が中国としての会計を公に意識した最初の現象であった。折しも1999年は中華人民共和国建国50周年の年でもあった。会計学の立場からこの50年を振り返る意味は十分にあったといえるし、また中国会計が、中国会計としてアイデンティティを持つのに十分な年月を重ねてきたともいえる。中国の財務会計が、グローバル化の波の中で国際的に調和化し、「中国的特色」を消滅させていく道程を辿りつつあるのに対し、中国会計が中国会計として、すなわち本来の意味で「中国的特色」を有する会計としてアイデンティティを標榜できるのは、むしろ管理会計においてではないだろうかという考えの下に、管理会計における「中国的特色」を形成する基本的要素を考量している。

第3章「改革開放の時代における企業会計制度の復活と発展」では、まず、改革開放時代の企業会計制度研究に関する文献レビューに際しては、1978年以前から現在までの日本における研究動向を分析している。特に改革開放時の中国会計学における「近代会計制度の再スタート」に際し、青木茂男教授以下早稲田大学会計学者の貢献は特筆に価することを挙げ、さらにその流れを汲んで大雄令純教授や謝少敏教授（当時、南山大学院生、現、上海財經大学教授）の業績等を検証している。次いで国民革命期の企業会計制度の復活内容と改革開放の時代における企業会計制度の発展を、経済発展と関連させて検討している。中国における現行の企業会計制度では、「会計法」（1985年）を頂点とする法体系を形成する各要素について検討している。改革開放の時代の企業会計制度は頻繁に新規規定の制定や改正が行われてきたため、法体系も早いものでは数年で変更されている。時間的プロセスと経済的背景とを合わせ考察することによって、法規定の新設や改正の意味を明確にしている。「企業会計準則（基本準則）」（1993年）は、社会主義市場経済政策がとられて間もない頃の制定であったが、さらにWTO加盟を前にして1999年の「会計法」再改正、2000年6月制定2001年1月新規実施の「企業財務会計報告条例」、2000年12月制定2001年1月新規実施の「企業会計制度」等、最近においても根本的な変更があり、現行制度を明確にするという観点から、新規法規定を中心に検討している。

会計プロフェッションの復活と国際化では、公認会計士監査（注冊会計師審計）を中心に考察している。会計師事務所の復活では、「中国会計の父」と讃えられている潘序倫の「立信会計師事務所」の場合を取り上げ検討している。さらに公認会計士監査制度の発展とその国際化について、「注冊会計師条例」制定（1986年）、中国注冊会計師協会（CICPA）設立（1988年）、注冊会計師の全国統一資格試験（注冊会計師全国統一考試）の開始（1991年）、「中国注冊会計師協会章程」制定（1996年）、そして中国注冊会計師協会（CICPA）の国際会計士連盟（International Federation of Accountants, IFAC）加盟（1997年）等を検討している。現在、中国注冊会計師数が世界第3位にあること、今後30万人まで育成する計画があり、その準備として国家会計学院の設立を始め、制度や設備の充実化も着々と進められていることを検討している。監査基準である中国公認会計士独立監査準則（中国注冊会計師独立審計準則）の制定プロセスおよびその構成と内容について吟味し、「中国注冊会計師独立審計準則」は、「中華人民共和國注冊会計師法」に基づく規定であるという成立基盤を除けば、国際的にも全く引けを取らない形式と内容を具備するに至っている、と結論づけている。

第4章「中国の環境会計」では、環境悪化に苦しむ中国に対し、日本がこれまで取り組み、世界的にもその先進性が認められている環境会計を、中国の環境保全対策の一環として役立てる可能性、すなわち、環境会計の日本から中国への移転の可能性を考察している。中国会計の研究において、中国の環境会計を扱った文献は未だ日本にはない。論述するに当たって、まず、環境会計に関する論文約90編、著書2冊を年度別に文献レビューを行った。次いで中国における環境問題と環境保全対策について調べてみた。その結果、中国の環境問題は、東アジア共通の問題と中国固有の問題があること、また、中国自体も環境保全については、国を挙げて取り組み、「憲法」にまで盛り込まれるほどであることも明らかとなった。それにもまして、「環境保護法」を頂点として、法律条例等まで入れると6,000余の環境関連法規があること、環境学自体は非常に隆盛であり、環境に関する研究論文等も多く発表されていることも判明したが、環境会計の実践については、まだ啓蒙的な段階であり、環境それ自体は益々悪化の途を辿っているというのが現実であった。

1999年、慶応大学と清華大学との間に、3E (Energy, Environment and Economy) 研究院プロジェクトという共同研究プロジェクトが発足した。この3E研究院プロジェクトの中の中国企業管理研究チームが、①中国において環境会計報告書が実務界で全く普及していないこと、②中国において環境会計の研究が学会でも進んでいないこと、を受けて中国において2年間にわたり環境会計のケーススタディを行った。その協力企業に、蘇州横河電表有限公司（日中合弁企業、横河電機子会社）と上海索広映像有限公司（日中合弁企業、ソニー子会社）があり、環境会計の導入を試みた。両社の中国での環境会計報告書の内、蘇州横河電表有限公司の環境報告書（2002年3月15日発行）を事例研究の対象としている。中国における最初の環境報告書である。同社の環境会計は、日本の環境庁（現、環境省）が2000年3月に公表した環境会計ガイドラインに準拠して作成されていることが判明している。日本が持つ環境会計技法の国際移転の好例である。

最後に、中国において、環境保全という崇高な理念が、少なくとも20年以上も前から「憲法」にまでも謳われ、国民の前に顕在的に明示されてきたにも拘らず、その実行形態の1つである環境会計の実践ですら本格的に始まっていないという事実の原因について考察している。そしてその究極の原因は、企業およびステイクホルダー双方のアカウンタビリティ概念の欠如にあるだろうと推測している。すなわち、中国での社会主義市場経済社会においては、資本主義的な経験が浅いために、資本主義社会で長い時間をかけて醸成

してきた、説明責任としてのアカウンタビリティ概念が未成熟なために環境報告書の作成という行動にまで至らなかった。逆に社会主義市場経済社会が進展し、中国社会にアカウンタビリティ概念が根づいてくれば、自ずと企業の環境報告書や環境会計は研究段階に止まらず、実践段階へと歩を進めることになるだろうと考量している。

第5章「台湾における会計制度の生成と発展」では、まず、台湾の企業会計制度研究の文献レビューを行っている。やはり、台湾の企業会計制度研究の嚆矢は、大雄令純教授にあったこと、会計学が専門ではないが、水越潔教授の業績が大きいこと、1980年代前半、山口年一教授指導の下、亜細亜大学の会計学スタッフが実施した台湾会計の現地調査は、アジア会計の調査では先見性があったこと、等が判明した。本研究の原点も、この台湾会計現地調査にある。台湾における現行の企業会計制度の研究では、「商業会計法」とその附属法規「商業会計処理準則」「ビジネスが会計データ処理にコンピュータを使用することに関する規則」、「証券取引法（証券交易法）」とその附属法規「証券取引法施行規則」「証券取引所への有価証券上場の審査準則」、「会社法（公司法）」、「法人税法（台湾では所得税法）」、「商業通用会計制度規範」について検討している。

台湾における経済発展と会計制度の整備およびその国際化について、経済発展区分に従い10年単位で検討している。会計制度としては、序章の中華民国における会計制度の継受となっている。1940年半ば～50年代については、1949年の中華民国政府の遷台を境に状況は一変するが、大陸時代でも、「中華民国憲法」が公布（1947年）され、また会計制度の分野からも、「会計士法（會計師法）」制定（1945年）、「会社法（公司法）」大改正（1946年）、「商業会計法」制定（1948年）という、その後の会計制度に大きな影響を持つ法律がいくつも公布あるいは改正された。1960年代は、資金調達のための環境作りの期間であり、証券市場が創設され、その運用のための会計制度が整備されていった。1970年代は、会計制度も国際化を目指し、GAAPに似た「一般公認會計原則」を1970年に公表したが、社会的反応は殆どなかった。1980年代は、台湾経済の国際的な存在感を背景に、会計制度も国際化、特にアメリカ化していった。1990年代、台湾のアジア太平洋オペレーション・センター構想の実現に向けて、会計環境も高度化が要求されるようになった。2000年代は、特にWTO加盟に伴い、会計制度を含むすべての制度がボーダレス化の波の中に投げ出されていった。

台湾における会計プロフェッションの国際化への対応では、財団法人中華民国会計研究

発展基金会、財務会計基準委員会、会計監査標準諮問委員会（會計審計標準諮詢委員會）の3組織の体制が、アメリカのFASBトライアングル体制と類似することから、その比較研究を行っている。最後に、台湾の財務会計基準（財務会計準則公報）が国際財務報告基準(IFRSs)に対して、どの程度調和しているかを、Graham and Wang[1995]による調査「台湾の会計基準と国際会計基準との比較(Taiwan and International Accounting Standards :A Comparison)」のフレームワークを利用し、その現時点までの補足と修正を行い検討している。その結果、台湾の「財務会計準則公報」は、形式的には国際的に見てもかなりの水準にあることが判明した。また台湾における会計基準設定のケースはIFRSが、発展途上国における会計基準形成に対しても適用可能であり、有効なものであることを示唆していることも判明した。

第6章「台湾における管理会計の理論と実践」では、管理会計技法の国際移転(international transfer)について、その考察のフレームワークである「管理会計技法の国際移転ルートのフレームワーク」に基づきながら、そのルートとフレームワークを検討している。さらにそのフレームワークを具体的に、アメリカから台湾に管理会計技法が移転するケースに当てはめて考察している。管理会計技法の移転媒体として、まず、台湾の代表的な管理会計のテキストの中で扱われている管理会計技法を分析している。さらにWu, Kang, Yeh and Lin[1997]の“Financial and Management Accounting Practices in Taiwan”で調査した管理会計技法と比較分析している。また、管理会計技法の国際移転には人材によるルートもあるが、台湾における会計担当者は65%がアメリカでの博士号(Ph.D)取得者(1998年現在)であることも判明した。以上の状況から、アメリカから台湾に国際的に移転してきた管理会計技法は、台湾の研究教育界において、理論面で着実に定着化していることが判明した。次にその定着化した管理会計技法は、台湾では、実務界からの要求にどれくらいレlevance(Relevance)性を持っているかという分析を行った。アメリカでは、実務が理論に先行し、研究教育界からもたらされる管理会計は、実務界の実践に比べ陳腐化という現象が生まれていた〔この現象をJohnson and Kaplanは、レlevance・ロスト(Relevance Lost)と称した〕が、台湾は、アメリカの状況とは逆に、実務界は、一部の先端的企業を除き、伝統的な（アメリカでは陳腐化したと看做された）理論を求めていることが判明した。すなわち、実務界は、研究教育界での先端的理論を生かすところまでは発達していないため、やはり理論が実務に対し適合性を喪失している状況を

もたらしていた。この場合、理論が実務に先行しているという意味で逆レレバンス・ロスト(opposite relevance lost)と名付けた。この逆レレバンス・ロストという現象は、台湾だけではなく、管理会計技法の移転を受ける(輸入する)他の国々にも当てはまる現象と考えられる。すなわち、レレバンス・ロストという現象のみが管理会計の研究分野では注目されているが、逆レレバンス・ロストという現象もアジア諸国の管理会計を研究する場合、見逃してはならない現象であることを強調している。

第7章「台湾におけるバランスト・スコアカードの導入と現状—日本と台湾との比較を中心に—」では、台湾におけるバランスト・スコアカード(Balanced Scorecard: 以下BSC)(平衡計分卡)の反応と日本におけるそれとの比較に焦点を当て、理論が実務に先行するという管理会計技法の受入国特有の逆レレバンス・ロスト現象を通し考察している。すなわち、管理会計技法の国際移転の1つのルートは、研究教育界を通してのルートであるが、アメリカでのKaplanとNortonのBSCに関する著書と論文が、台湾と日本において、いつの時点で翻訳紹介され研究されて行ったかを比較対照し、その比較を通して、台湾と日本とではBSCの移転に関しどのような相違があったかを検討している。もう1つのルートは実務界へのルートであるが、本章ではルートそのものより移転した結果として、BSCが現在どの程度台湾の実務界に浸透しているかを検討している。その結果、BSCの台湾への移転は、日本と比較すれば、遅れたスタートであった。それが、21世紀に入ると、加速度的に注目されるようになり、市販の会計専門誌『會計研究月刊』を中心に、単にBSCに関する紹介論文だけではなく、BSC導入の実践論文もたびたび掲載されるようになっていったことが判明した。KaplanとNortonの著書や論文も、吳安妮国立政治大学教授等によって精力的にかつ詳細に紹介解説されていった。さらに導入実践報告も本格的になっていった。その1つがBSCの適用が最も望まれている情報部門への応用の試みであった。こうした事例研究では、実務家も加え産学協同で研究が行われ、逆レレバンス・ロストの状態にあったとしても、この段階では研究教育界と実務界との乖離は解消される段階に入ったと見ることができた。BSCの実務界への浸透であるが、于泳泓[2002a]の所説「台湾企業のバランスト・スコアカード導入成功の実例にしたがって、企業の現状分析と導入のあらましを検討する」に依拠しながら、台湾におけるBSCの実務界への導入と現状について検討を行った。その結果、「既に導入している」が5%と「現在導入中」が23%であり、合計すると28%の企業が、ごく近い将来においてBSC経営を行うことになっている

ことが判明した。さらに「導入を考慮中」の35%を加えると、実に63%、すなわち6割強の台湾企業がBSCを備えることになり、額面通り受け止めれば、まさにアメリカの水準に到達していることが判明した。逆に日本の実務界は、台湾に比べてBSCの導入には消極的であった。台湾の状況との比較分析によって、その原因と日本の現状を考察している。

第8章「台湾の環境会計」では、台湾における環境会計研究を中心に、台湾での「環境会計の制度化(Institutionalization of the Environmental Accounting)」は、現在どのような状況にあるのかを検討している。具体的には、台湾の環境会計研究者は、環境会計研究にこれまで、どのような成果をもたらしてきたのか、そして環境会計研究は現在、どのような状況にあるのか、さらに環境会計の台湾企業への導入に際し、環境会計研究者は、どのように企業を啓蒙しかつ指導し、環境会計を制度化しようとしているのか、について検証している。また、会計技法の国際移転の観点から、先進諸国特に日本の環境会計研究の成果や環境省（環境庁時代も含む）の「環境会計ガイドライン」は、台湾の環境会計研究に役立っているのか否か、あるいは台湾の環境会計の研究と実践に日本から何か協力する余地はあるのかの否か、について検討している。

台湾では、2000年に入ると、環境会計の制度化に向けた2つの大きな研究プロジェクトが実施され、相次いでその成果が公表された。1つは国立交通大学管理科学部沈華榮教授による3年間にわたる調査研究である沈華榮[2001a、2001b、2002b]の『我が国の環境保全政策全体の計画—企業環境会計制度の構築』期末報告』のシリーズであり、もう1つは国立台湾大学会計学部林嬋娟教授による調査研究である林嬋娟[2001]の『台湾における環境会計実行可能性の研究』であった。この2つの報告書は台湾における環境会計の制度化に向けてのオピニオン・レポートになっている。沈[2001a、2001b、2002b]については、日本の「環境会計ガイドライン」を十分考慮した内容になっているが、後者の林[2001]では全くの無視されている。事例研究としては、世界における2大ピュア・ファウンドリー・メーカーの1つ聯華電子(UMC)のケースについて分析している。今後の課題としては、環境会計の制度化に向けての可能性を探索し、そのための提言を行っている。第4章で扱った中国の場合と同様に、東アジアの環境保全のために、日本が有している世界的に見ても最先端といえる環境会計の技法を、台湾にも中台協力の下、生かしたいと考えているからである。①産官学が一体化した協力体制構築が必要であること。台湾ほどの経済規模で、

環境報告書を出している企業が数社では、余りにも少なすぎる。第7章で扱った BSC とは対照的である。②環境会計ガイドライン制定を促進すること。台湾企業が環境会計を制度として導入するか否かは、最終的には環境会計ガイドラインが制定できるか否かにかかっているといっても過言ではないであろう。デンマークやオランダのように法制化の道をとるのか、日本のようにガイドライン化の道をとるのか、といういずれかの道がある。先の林嬋娟教授は前者を、沈華榮教授は後者を、それぞれの報告書の中で模索しているように感じている。

終章「本論文の総括と課題」では、本論文の総括として、本論文の主旨で述べた中国における企業会計についての「包括的」という用語を再度確認し、その「包括的」なアプローチから、さらにその中の、企業会計制度、管理会計、環境会計という3分野からのアプローチについて確認している。以上の「包括的」なアプローチから、中国企業会計の特質として、以下の3点が抽出された、とする。すなわち、

1) 会計制度・技法のキャッチアップが速いこと

企業会計制度のアプローチからは、国内の会計基準の資本主義先進国における会計基準へのキャッチアップが、内容および実質はともかくも形式的には実に迅速である、ということが判明した。管理会計のアプローチにおいても、中華人民共和国と台湾とでは時期的な違いはあるが、国際移転が速く特に理論面でのキャッチアップは著しく、理論が先行するという意味でのレレバンス・ロスト現象さえ起こしている、ということが判明した。環境会計のアプローチにおいては、中華人民共和国と台湾とでは、制度化への道はまだ模索中であるが理論面はよく研究されている、ということが判明した。こうしたキャッチアップが速いという原因はどこにあるのであろうか。イギリスやアメリカの会計を典型として、アジア諸国もその典型を目標としてそのキャッチアップを目指している。この場合、会計が単独でキャッチアップしているのではなく、経済的に英米に追いつくという経済政策さらには国家政策の一環としての会計の政策があった。韓国の朴政権、台湾の国民党政権はその典型であり、改革開放後の中華人民共和国の政権もその政策をとった。所謂開発独裁政策の一環としての会計制度・技法のキャッチアップであった。

欧米で花を咲かせた資本主義の種は、アジア諸国にも蒔かれていったが、欧米と同じプロセスを辿ったのでは花はいつまでたっても咲かない。アジアという風土にはアジアという風土に合った咲かせ方があった。有能なエリートは政府に集まり、逆に民間にはそれが

なかった。政府にあって有能なエリートは、限られた資源を最適配分し、外資を十分に導入して、経済を発展させる政策すなわち開発独裁政策をとった。それが国家としての中心的目標であった。社会主義をとった中華人民共和国は出遅れたが、改革開放政策として、実質的に開発独裁の政策を導入していった。そしてこの開発独裁政策を具体的に推し進めるインフラ整備の一環として会計制度・技法の素早いキャッチアップ政策があった。したがって、会計制度・技法の導入には、ミッションと勢いがあった。素早く欧米型の会計を導入しないと、外資導入は支障をきたし、開発独裁政策のエンジンの役割を果たさなくなるからである。まず形式面でのキャッチアップが重視され、国際的な水準を達成したことがやや誇張的に国際的にアピールされた。実質的には、経済的にはまだその段階には達していないために適合しない制度（例えば、連結会計等）は保留とされた。欧米型の市場経済が未熟な段階では当然の選択でもあった。しかしながら以上の開発独裁政策の一環としての会計制度・技法の素早いキャッチアップは、中国企業会計の特質であり必要条件ではあったが十分条件ではなかった。すなわち、会計制度・技法の素早いキャッチアップは、中華人民共和国や台湾以外の、開発独裁政策をとった、韓国やシンガポール等にも当てはまるからである。

2) アカウンタビリティ概念が欠如していること

これは、1)の裏面からの見方ともいえる。すなわち、資本主義先進国における会計は、株主をはじめとするステイクホルダーに支えられた社会における会計といえるが、経済段階から見て、中華人民共和国や台湾では、民間の力がステイクホルダーに支えられた社会を形成するまでには至っていない。すなわち、中国における企業会計についての「包括的」なアプローチから、中国企業会計の特質として、「アカウンタビリティ概念の欠如」が抽出されることになる。しかしこの「アカウンタビリティ概念の欠如」という捉え方は、中国に限らず韓国やシンガポールにも当てはまるともいえ、中国企業会計に限られた特質として限定することはできない。いずれ、中華人民共和国や台湾も独裁開発期という過渡期を過ぎ、欧米的な資本主義に収斂するようになれば、理論上ではやがては民間にアカウンタビリティ概念が十分芽生え、民間の力を基礎とするステイクホルダーに支えられた社会が形成されることになると思われる。

したがって今後、開発独裁政策から民間の力による経済社会・市民社会への円滑な移行への寄与として、中国企業会計における「アカウンタビリティ概念の醸成」への寄与を挙げることができる。中国企業会計における日本の寄与は、日本の会計学にとっても重要な

課題といえる。IFRS を取り巻く企業会計制度の分野では、すでに始まっている。管理会計の分野では、恩師青木茂男名誉教授の御遺志を継ぐものである。中国への日本の管理会計の国際移転であり、その要求に応えるためにも、単なる管理会計の技術移転ではなく、アカウンタビリティ概念のような基本的な概念も含む、コーポレートガバナンスの面からも支持される「管理会計技法の国際移転」として伝えていくことが求められる。環境会計の分野については、日本の環境会計はレベル的にも世界に誇れる水準にあるだけでなく、その産官学の協力体制も世界に対して1つのモデルを提供していることも鑑み、中国における環境会計制度化にも十分貢献するといえる。国家目標も経済最優先の開発独裁政策から地球環境問題も視野に入れた政策への移行が潜在的に既に開始されていることから見て、「アカウンタビリティ概念の醸成」はファクターとしての重みを増しているともいえる。

3) 管理会計の財務会計化

上記の1)と2)が中国企業会計の必要条件とするならば、この3)の管理会計の財務会計化は、中国企業会計の十分条件といえる。すなわち、中華人民共和国に見られるように、1949年から78年までは、「一国一企業」の会計制度すなわち国家規模の責任会計制度を採用していた。国営企業を経営管理するための責任会計という管理会計制度が、改革開放時代を進めるに当たって、他の企業形態にも適用できる会計制度すなわち財務会計制度の要素を徐々に加えていったのである。責任会計制度という基礎がなければ、容易には国際的な財務会計制度を導入できなかったはずである。社会主義計画経済をとったが故の責任会計制度であり、その基礎があったが故の1)の会計技法・制度の素早いキャッチアップを可能にさせたといえる。

他方台湾では、大陸での中華民国時代の会計制度の継受や日本時代の会計制度の残影は存在していたため、むしろ韓国との共通点が多く、中華人民共和国における「管理会計の財務会計化」という特質を見出すには至らなかった。台湾では、財務会計分野においてより精緻な資本計算（財務報告面でのキャッシュフローの割引計算の導入など）が要求されるようになり、資本主義先進諸国と同様に財務会計の管理会計化という現象を創生している。「管理会計の財務会計化」と「財務会計の管理会計化」というプロセスは、正反対のプロセスではあるが、収斂の先は同一ともいえよう。また、中華人民共和国と台湾とでは全く逆のプロセスを踏んでいるのは、台湾がNIEsの一員ということから見て、当然の結果ともいえる。

以上から、管理会計の財務会計化は、中華人民共和国の企業会計の大きな特質ではある

が、中国として台湾も加えると、それは当てはまらず、中国企業会計の特質における完全な十分条件を見出すには至らなかったという結論に至る。かくして中華人民共和国の企業会計にも台湾の企業会計にも共通する中国企業会計としての十分条件を見出すことが今後の課題といえよう。最後に、さらに今後の課題としては、それら3つの特質の一層の精緻化と、会計技法の国際移転による日本の貢献について言及している。

4、付記事項

1、中国に台湾を含めるか否かの問題について

本論文では、『中国企業会計の研究』という題名を付けている。内容は、大陸時代の中華民国の企業会計、中華人民共和国の企業会計、そして台湾の企業会計について論述している。台湾・中華民国が、中国に含まれる否かの政治上の問題に触れるものではない。企業会計制度の流れから、中国の企業会計全体を論述する必要があったため、標記の論文名の下に目次で示す内容となっている。すべて企業会計に関する論述上の問題であり、何ら他意はない。

2、中国に関する表記について

本論文では、表題のように中国を中華人民共和国と台湾を包括している場合と、中国を大陸中国とし、香港、台湾と併記している場合とがあるが、内容の記述に際しては原則的には、後者を用いている。政治的には必ずしも正しいとはいえないかもしれないが、経済的、統計的、地理的な観点からの併記である。なお、これらの国名ないし地域名をexchangeableに使用することは便宜上のことであり何ら他意はない。また「満州国」「満鉄」という用語もあくまで歴史的用語という意味においてのみ用いており何ら他意はない。

3、台湾に関する表記について

本論文では、台湾については、英語文献でもTaiwanと標記していることに鑑み、通常は台湾を使用し、使用文献の関係上、適宜、中華民国、中華民國、台灣、臺灣、Taiwanを用いている。これらをexchangeableに使用することは便宜上のことであり何ら他意はない。

4、中国語の表記について

文中の中国語の表記については、日本語の意味をとって日本の漢字に置き換えてある。中国の人名については、例外を除き原則として簡体字を使わずに日本の漢字に置き換えてある。また台湾の人名についてはそのまま繁体字を使用している。書籍名や法律名等については日本語訳の後、原則として、括弧内に、中国の場合は日本の漢字で中国語の表記を示し、台湾の場合は繁体字を示している。括弧内に、英語、日本語、中国語が示される場合、中国語はセミコロン；の後に示される。また括弧内に英語や中国語のみが示される場合もある。なお、序章については、原語の中国語が先に表記されている。その他、中国語本来の漢字表記の方が、内容を適切に表すと思われる場合は、そのまま原語の中国語で示してある。

引用文献の人名については、中国人の場合、同様な姓が多くあるので、正確をきすため、原則としてフルネームで示し、何回も出てくる場合で誤解が生じないと判断された場合は姓だけで表示した。